UNIVERSITÉ DU SUD

ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE DE SFAX

Mémoire de fin d'études pour l'obtention
d'une maîtrise en sciences comptables

Sujet

La gestion du contrôle fiscal

Élaboré par :

Nadia FAKHFAKH
&
Yosra MAATOUG

Sous la direction de : **Abderraouf YAICH**

Date de soutenance : Août 2002

Table des matières :

Introduction

Les réglementations fiscales sociales et économiques sont complexes et évoluent en permanence. L'administration fiscale veille à l'application du système par des actions de contrôle efficaces et dissuasives.

Devoir faire face à un contrôle fiscal est toujours une épreuve et l'arrivée d'un contrôleur dans une entreprise est toujours vécu comme une intrusion dans les affaires privées. Dans ce contexte, il est nécessaire pour le contribuable de savoir gérer cette épreuve.

Néanmoins, on ne peut débuter cette analyse de la gestion du contrôle fiscal sans en donner une définition. Le contrôle de la situation fiscale du contribuable est une attribution essentielle de l'administration fiscale qui vise à assurer l'application correcte de la loi fiscale afin de prouver la véracité ou l'inexactitude des déclarations déposées par le contribuable présumé être sincère et exacte.[1]

De ce fait, l'administration fiscale dispose d'un droit de visite, d'un droit de communication et d'un droit de vérification ainsi qu'éventuellement d'un droit à des justifications et à des éclaircissements sur les situations tant financières que même familiales. Les activités de contrôle fiscal visent à renforcer à la fois l'équité fiscale et le rendement du système fiscal.

Pour faire face au nombre important de contribuable et aux déclarations soumises au contrôle, l'administration fiscale diversifie son action en un examen sommaire opéré par le biais d'un contrôle formel et sur pièce et un examen approfondi qui regroupe la vérification de la comptabilité et la vérification sur la base de présomption de fait et de droit.

A cet égard, le contrôle fiscal se traduit par des investigations de formes variées mais qui sont l'expression d'une même compétence : le pouvoir de redresser et de taxer d'office. Il doit être claire dans l'esprit de tous qu'il faut savoir gérer la procédure en usant d'un dialogue serein, franc et constructif pouvant ainsi minimiser les risques de redressements, réduire la masse de contentieux et renforcer la conciliation avec le contribuable.

La position contraignante du contribuable face à l'administration fiscale ne laisse en principe que peut de place à la conciliation, mais on peut estimer qu'une attitude de courtoisie, de vigilance et de respect de la dignité permet d'atteindre minutieusement cette finalité.

Compte tenu de ce qui précède, une problématique doit être posée à savoir :

- Quelles sont les diverses stratégies qu'un contribuable peut adopter ?
- Sur quelle base s'effectue le choix de telle stratégie ?
- Comment se préparer et se prévenir d'un contrôle ?
- Quel comportement adopter lors d'une visite d'un contrôleur ou lors de la réception d'un avis de vérification ?
- Comment savoir si vous risquez un contrôle ?
- Quel est l'intérêt de se faire assister par un conseil lors du contrôle fiscale ?
- Comment se déroule le contrôle fiscal ?
- Quelles sont les conséquences d'un contrôle ?…

L'objectif principale de notre recherche sera de mettre en exergue les comportements adoptés par les acteurs ; d'abord dans le cadre d'un respect total des réglementations, ensuite dans un but d'éluder l'impôt en se restreignant à une gestion des diverses phases du contrôle fiscal et en aidant le contribuable pour se défendre face au « fisc ».

Cette recherche est divisée en deux parties. La première sera consacrée aux choix stratégiques effectués par un contribuable lors d'un contrôle. La deuxième partie va déterminer son mode comportemental pour faire face à l'administration fiscale et notamment pour bien gérer un contrôle fiscal du point de vue du contribuable avec un minimum de coût.

Nous réaliserons ce travail à partir d'une revue de littérature et l'exploitation des ressources Internet.

---

[1] Le contribuable face à l'administration fiscal, mémoire de fin d'étude, IHEC, 96/97

Première partie : Attitude du contribuable face à l'administration fiscale : Les stratégies a adopter

Dans cette première partie, on examinera les choix stratégiques qu'un contribuable peut adopter. Ce choix dépend de l'évaluation correcte de l'avantage que le contribuable peut avoir et des risques qu'il en court lorsqu'il se fait prendre en trois chapitres à savoir :

- *La stratégie de légalité totale : Chapitre1*
- *La stratégie de fraude : Chapitre 2*
- *La stratégie intermédiaire : Chapitre 3*

Chapitre 1 : Stratégie de la légalité totale

Parler de la légalité totale comme étant une stratégie pouvant être choisie par les entrepreneurs, c'est faire appliquer les textes d'une manière transparente et faire preuve de haut niveau de civisme fiscal.

Nous examinerons dans ce chapitre deux sections à savoir :

Section 1 : Définition de la stratégie de la légalité totale

Section 2 : Les déterminants de la stratégie de la légalité totale

Section 1 : Définition de la stratégie de légalité totale

La transparence est nécessaire pour un climat de confiance seul à même de libérer les initiatives, de remotiver les entrepreneurs et de déclencher une dynamique de l'investissement dont chaque pays a tellement besoin. Ainsi, si l'impôt est nécessaire à la vie sociale et le citoyen y consent par les voies démocratiques, le fait de s'y soumettre de façon volontaire devient un phénomène de société.

Dans le contexte d'une économie libérale ouverte sur le commerce international, certains pays développent une nouvelle philosophie basée sur l'accomplissement volontaire par les contribuables de leur obligation fiscale.

« Cette nouvelle théorie implique une nette distinction entre les contribuables qui respectent la loi fiscale et ceux qui ne la respectent pas »[1]. « Cette orientation a d'ailleurs amené de nombreuses administrations fiscales à substituer à une culture ancienne de suspicion vis à vis de l'ensemble des contribuables »[2], la recherche d'un nouvel équilibre entre d'une part le développement du service au contribuable qui doit favoriser l'acceptation volontaire de la loi fiscale et d'autre part les activités de contrôle dont les moyens doivent être orienter vers « les contribuables à risques »[3].

La stratégie de légalité totale suppose avant tout un respect des textes et des règles fiscales de la part du contribuable qui agit en toute bonne foi. Cette stratégie suppose aussi un attachement au respect des engagements et des lois de la part de l'administration fiscale. De ce fait, une administration moderne est celle qui respecte la loi et les engagements donnés tel que le remboursement des montants dus dans les délais.

Il est donc fondamental que les règles fiscales et les pratiques de l'administration soient cohérentes et crédibles pour éviter de désorienter les opérateurs économiques, de créer un sentiment de frustration fiscal de nature à influencer l'allocation de ressources vers les domaines oisifs ou spéculatifs.[4]

Section 2 : Les déterminants de la stratégie de la légalité totale

Envisager la légalité totale comme une stratégie choisie de plus en plus par les entrepreneurs suppose qu'un certain nombre de déterminants soient éclaircis ou tout au moins établis afin de comprendre les éléments qui poussent le contribuable à choisir de telle stratégie. Ces déterminants peuvent en fait être classés en déterminants spécifiques et déterminants d'ordre fiscal.

Sous section 1 : Les déterminants spécifiques

1. La rentabilité de l'entreprise :

La rentabilité de l'entreprise et sa prospérité jouent un rôle primordial dans le choix de la stratégie la plus adéquate. Une grande entreprise rentable trouve dans la transparence la stratégie la mieux adaptée à sa situation et la plus simple à mettre en œuvre. Elle comporte un risque extrêmement faible pour ne pas dire quasi nul.

Le raisonnement judicieux des chefs d'entreprises considère que, pour être rentable, il faut s'organiser de manière efficace dans tous les domaines y compris fiscalement. La rentabilité d'une entreprise est fortement dépendante des choix stratégiques qu'elle effectue, de la recherche permanente des structures les plus fiables qui constituent les facteurs clefs de succès et d'une analyse avantage-coût qui peut apporter beaucoup au processus de décision.

---

[1] BERNARD PLAGNET, Les facteurs de la compétitivité fiscale d'un pays, IACE, Sousse, novembre 2001, page140.

[2] RAOUF YAICH, Théorie fiscale, édition RAOUF YAICH, 2002, p 246.

[3] RICHARD CHOTIN, Le fisc, la petite entreprise et l'expert comptable, jeu d'acteur et stratégie judicieuse, préface de CHRISTIAN MARMUSE, tome 32,ed LGDJ,1994.

[4] RAOUF YAICH, Théorie fiscale, édition RAOUF YAICH, 2002,p 25

Dans un contexte économique favorable, la tendance à accepter l'impôt est forte, ce qui explique que « les entreprises qui sont prospères s'engagent volontiers dans la transparence fiscale » [1]

2. La structure du capital :

Plus l'entreprise est ouverte, plus elle est contrainte à être crédible auprès des tiers et à suivre une stratégie de transparence. Lorsqu'une personne publique participe de façon majoritaire au capital d'une société ou détient la majorité des droits de votes, elle est soumise au contrôle de la cour des comptes[2], l'entrée en bourse transforme une entreprise privée en entreprise ouverte au public. Cela ne va pas sans conséquences sur la société. Elle devient transparente et doit désormais rendre des comptes à un large public. La pression des actionnaires s'ajoute aux défis du marché.[3]

3. Les organisations complexes :

Les entreprises de grandes tailles et décentralisées géographiquement suivent le plus souvent une stratégie de légalité totale. Une société mère possédant plusieurs filiales reparties dans des endroits différents est contrainte à la transparence pour s'organiser efficacement et permettre une meilleure maîtrise des activités.

Sous section 2 : Les déterminants d'ordre fiscal

1. La Simplicité et la stabilité de la loi :

Une loi simple modère les coûts d'application de la fiscalité et incite les entreprises à respecter les lois et règles fiscales. De même, le fait d'assurer la stabilité des textes fiscaux renforce la confiance de l'opérateur économique et incite à la création d'un climat sécurisant.[4]

En outre, la simplicité des déclarations et procédures d'immatriculation, de déclaration et de paiement et le cas échéant de remboursement contribuent à faciliter la tâche au contribuable. L'administration s'assure de ce fait que les procédures et imprimés sont aussi simples que possibles, facilement accessibles par les contribuables et que les formalités de déclaration et de paiement sont aisées et rapides. En définitive, la simplicité et la stabilité de la loi fiscale incitent à plus de transparence.

2. Le Contrôle efficace des déclarations :

Les contribuables doivent savoir que s'ils manquent à leur obligations fiscales, ils en courent des risques certains d'être détectés. Le non-respect des obligations fiscales coûte très cher.

Tout défaillant retardataire ou fraudeur doit avoir la conviction qu'en cas de non-respect des règles légales, il risque non seulement d'être identifié mais qu'une fois ses agissements détectés, il sera sévèrement sanctionné avec d'éventuelles poursuites pénales.

Ainsi, le contrôle fiscal est un moyen de pression qui pousse vers la transparence dés lors qu'il préserve les garanties des contribuables et qu'il focalise sur les contribuables à risque.

Pourtant, la légalité totale que le gouvernement ne cesse de prôner et qui nous est imposé par la mondialisation de l'économie est loin d'être acquise. On démontrera que le système de contrôle actuellement en vigueur favorise la fraude (chapitre2) et décourage les entreprises transparentes qui, de l'aveu des pouvoirs publics, sont aujourd'hui pénalisées.[5]

---

[1] RAOUF YAICH , Théorie fiscale, édition RAOUF YAICH, 2002, p238.
[2] CNRS - Direction des contrats et des affaires juridiques, La société anonyme(SA), http://www.sg.cnrs.fr/dcaj/dossthem/structures/persmoral/saprint.htm (site visité le 02/08/02).
[3] La structure du capital, http://www.sg.cnrs.fr/intranetdcaj/filiales/filiales.htm, (site visité le 24/07/02).
[4] NEJI BACCOUCHE, L'environnement fiscal de l'entreprise à l'heure de l'internationalisation de l'économie : le cas tunisien, IACE, Sousse, nov2001.
[5] WALID GADHOUM, Insuffisance de la protection du contribuable en matière de contrôle fiscal, mémoire DEA, Sfax, 1997-1998.

Chapitre 2 : Stratégie de fraude

Entre le contribuable et le «fisc » c'est le jeu du plus rusé contre le plus fort. le contribuable ne reconnaît pas l'état comme législateur, mais le considère comme un créancier qui est assez puissant pour imposer sa loi, il se croit ayant droit d'y échapper.[1]

Ce désir d'échapper à l'impôt est universel il se manifeste par la mise en œuvre d'une stratégie réaliste : la fraude ou son succédané : l'évasion fiscale du fait que la conscience morale et politique des contribuables s'affaiblit dès qu'elle se trouve confronté à l'obligation fiscale.

Nous examinerons dans ce chapitre deux sections à savoir :

Section 1 : La stratégie de fraude fiscale

Section 2 : Les déterminants de la fraude fiscale

Section 1 : La stratégie de Fraude fiscale

Sous section : La fraude fiscale

La loi n'interdit pas au contribuable, lorsqu'il a le choix entre deux solutions parfaitement légales, de choisir la moins coûteuse sur le plan fiscal.

En revanche, le «fisc » sanctionne sévèrement le fait de se soustraire ou tenter de se soustraire à l'impôt par la fraude.

La fraude fiscale peut être définit comme étant tout acte contraire à la loi fiscale ayant pour but ou pour effet de réduire la créance du «fisc »[2]. Il y 'a fraude lorsque le contribuable se soustrait volontairement et illégalement à l'impôt.

La fraude peut prendre une grande variété d'aspects dont voici quelques exemples :

a. **La Fraude résultant d'une décision de gestion :** [3]
   - La rémunération excessive ou fictive ou encore les compléments de rémunération sous forme de prestation en nature qui sont versées à des employés qui n'existent que sur le papier ou qui existent réellement mais dont le travail dans l'entreprise n'a rien d'effectif.
   - L'achat de biens pour une utilisation personnelle.
   - La dissimulation de recettes sur les ventes.

b. **La Fraude résultant d'une manipulation de la comptabilité :** [4]
   - La destruction des factures d'achat et des factures de vente correspondantes.
   - La falsification à l'inventaire des quantités de marchandises en stock
   - La répétition en comptabilité des négligences, insuffisances, omissions ou double emploi.
   - La présentation de pièces comptables erronées à l'appui d'une déclaration.

C'est dans ce sens qu'il convient d'orienter la recherche d'une définition de la fraude. C'est également ce qui différencie la fraude définie juridiquement de son succédané l'évasion fiscale (§2.).

Sous section 2 : L'évasion fiscale : un phénomène voisin de la fraude fiscale

L'évasion se définit comme étant tout acte établi par le contribuable qui tend à réduire ou à supprimer volontairement la charge fiscale en utilisant son habilité pour abuser des droits et possibilités offertes par la loi.[5]

Etant libre d'organiser ses affaires, le contribuable peut minimiser ses charges fiscales dans les limites de la loi. Il peut ainsi décider de supprimer ou de réduire ses activités imposables ou s'abstenir de consommer des produits fortement taxés.

---

[1] Le contribuable face à l'administration fiscale, mémoire de fin d'étude, IHEC, 96/97.
[2] CHARLES ROBBEZ MASSON, La notion d'évasion fiscale en droit interne français, préface de MAURICE COZIAN, Tome 29, ed. LGDJ, 1989.
[3] RICHARD CHOTIN, Le fisc, la petite entreprise et l'expert comptable, jeu d'acteur et stratégie judicieuse, préface de CHRISTIAN MARMUSE, tome 32, ed. LGDJ,1994, p178-p180.
[4] RICHARD CHOTIN, op.cit, p178-p180.
[5] CHARLES ROBBEZ MASSON, La notion d'évasion fiscale en droit interne français, préface de MAURICE COZIAN, tome29, ed. LGDJ ,1989

Ce comportement ne peut pas faire l'objet de sanction parce que le contribuable ne contrevient pas à la loi fiscale et n'utilise pas des manœuvres frauduleuses pour échapper à l'impôt mais il use de l'abus à la loi. Pour faire face, l'administration fiscale dispose d'un double recours : celui de l'abus de droit et celui de l'acte anormal de gestion.[1]

Selon le point de vue de J-C.MARTINEZ « entre la fraude illégale et l'évasion qui serait légale dans la forme, il n'y a pas une frontière mais une zone imprécise. Par touches impressionnistes, le contribuable glisse de l'erreur à l'utilisation des options fiscales, de la simple abstention à la manipulation habile des textes, et pour finir de l'abus de droit fiscale à la fraude ouverte ».[2]

Section 2 : Les déterminants de la stratégie de fraude

«Tout le monde est unanime pour condamner la fraude fiscale, mais le plus important pour réussir l'action contre la fraude fiscale est de comprendre les facteurs qui en favorisent le développement » [3]

Sous section 1 : Les déterminants psychologiques

Afin d'appréhender la psychologie du fraudeur, il est nécessaire de fixer les causes psychologiques à l'origine du comportement irrationnel des acteurs. L'iniquité des lois développe chez les contribuables un comportement caractérisé par la discrétion, l'habileté et le refus de la transparence.

1. Impôt non consenti :

L'impôt est reconnu généralement comme une conséquence nécessaire de la vie en société mais il reste dans l'esprit de certains contribuables comme un signe de soumission et non un élément nécessaire de l'organisation sociale.

Cet état d'esprit fait naître chez le contribuable une conviction que la charge fiscale est une spoliation, une privatisation de ressources. Cette attitude découle essentiellement de l'absence de consensus démocratique.[4]

L'acceptation de l'obligation fiscale suppose le sentiment d'appartenir à une communauté sociale. Dans beaucoup de pays, le régime politique en place et le modèle de société choisie ne bénéficient pas toujours de l'appui de la majorité. Le contribuable dans ces pays ne se sent pas concerné par l'obligation fiscale et la fraude y est socialement acceptée.

2. L'incivisme fiscal :

La soustraction illégale à l'impôt est favorisée par le faible sentiment de l'intérêt général. Il serait faux de croire que tout le monde condamne la fraude fiscale. C'est pour certains la meilleure façon de se défendre contre d'une part les prélèvements excessifs de l'Etat et d'autre part des attitudes qui discriminent entre les assujetties.

3. Le bien fondé de la lutte contre la fraude :

Si l'action contre la fraude est faible, cela contribue à rendre le paiement des impôts presque une malchance de la part des contribuables et par la même à l'extension du phénomène de la fraude. Si au contraire on considère que lutter contre la fraude fiscale est un élément déterminant de la part de l'Etat, cela contribue à la création d'un environnement de soumission à la loi pouvant être un facteur dissuasif pour les fraudeurs surtout si l'administration fiscale préserve l'équité entre les contribuables.[5]

Cependant, si on réduit le champ de cette analyse à un groupe social (PME), on remarque que les contribuables se repartissent en deux groupes ; Le premier comprend les redevables qui désirent assurer une situation fiscale privilégiée en prenant un minimum de risque mais qui n'y parviennent pas toujours, le second ; comprend des contribuables qui n'ont pas une idée très claire de ce qui est permis et de ce qui est défendu et qui ont une conception du devoir fiscal assez élastique et qui forment la majorité.

---

[1] Selon CHARLES ROBBEZ MASSON, La notion d'évasion fiscale en droit interne français, préface de MAURICE COZIAN, tome29, ed. LGDJ , 1989, p189, parag226.

[2] Point de vue de J-C-MARTINEZ (in la fraude fiscale , coll, que sais-je ?, 1984, n°2180, p10), synthétisé par lui même dans,(droit contemporain, tome1, ed . LITEC, 1986, p354)

[3] RAOUF YAICH , Théorie fiscale, édition RAOUF YAICH, 2002, p236.

[4] HABIB AYAD, Droit fiscal, publication du centre d'études, de recherches et de publication de l'université de droit, d'économie et de gestion de Tunis,1989, p 133, parag 309.

[5] RICHARD CHOTIN, op.cit, p164.

4. La gestion des finances publiques :

HABIB AYADI explique que « Les impôts sont perçus afin de couvrir les charges publiques. Le sentiment que l'Etat gaspille les ressources peut inciter le contribuable à réduire sa contribution fiscale en signe de mécontentement ».[1]

Sous section 2 : Les déterminants sociologiques

Le comportement de fraude s'enracine autour de multiples causes sociologiques :

1. L'ampleur du forfait :

Le forfait est par excellence le domaine où la fraude fiscale est la plus simple à mettre en œuvre. Ce régime s'adresse souvent aux très petites entreprises. Le forfaitaire n'a quasiment aucune chance d'être soumis à une vérification de comptabilité. D'ailleurs, nombre d'entrepreneurs souhaitent rester au forfait car être soumis au réel c'est supporter une charge fiscale et sociale beaucoup plus lourde.

En Tunisie, 80% des contribuables personnes physiques (BIC et BNC) se placent au régime de forfait d'impôt ou d'assiette.[2]

2. Une législation unilatérale :

La fraude fiscale constitue une forme moderne de réaction à l'impôt. Le législateur est contesté dans sa légitimité, la majorité des lois fiscales ont été établit unilatéralement par l'administration sans avoir été soumis à l'approbation du contribuable.

3. Le poids de l'impôt :

HABIB AYADI affirme que «il est généralement admis qu'un taux d'imposition élevé encourage la fraude. L'observation montre qu'au-delà d'un certain taux, la fraction déclarée du revenu devient très élastique par rapport au taux d'imposition et que la relation positive entre la décision de dissimuler une partie du revenu croit à mesure que le taux d'imposition augmente»[3]

4. L'inefficacité des sanctions de l'administration fiscale :

La fraude constitue un parie pour le fraudeur qui essaie d'obtenir un revenu supplémentaire contre le risque d'être découvert ou pénalisé. Or de faibles pénalités fiscales et une administration non efficace encouragent le contribuable à frauder.[4]

5. L'injustice fiscale :

Faute de pouvoir comprendre les conditions d'établissement de sa contribution fiscale et l'utilisation qui est faite de l'impôt, le contribuable peut développer le sentiment d'être victime de l'injustice du système fiscal et que la charge fiscale n'est pas équitablement repartie entre tous les citoyens. Il peut alors considérer que les services qui lui sont rendus par l'état ne sont pas équivalents à sa contribution fiscale, la fraude lui apparaît alors comme un moyen d'ajustement.[5]

6. La Complexité et l'instabilité de la loi :

P.LACOSTE réclame que «quand les règles sont trop compliquées ou inutilement rigoureuses elles deviennent inapplicables. La multiplication des interdits provoquent le rejet de toutes les contraintes ». Il souligne aussi que «les excès de la bureaucratie, la complexité des procédures, l'inadaptation des mesures administratives aux réalités psychologiques et sociales expliquent bien la révolte ».[6]

Il s'avère donc qu'à force de refaire les textes et les modifier, on risque de provoquer la méfiance et le doute des opérateurs économiques quant à l'existence d'une véritable stratégie politico-économique dans la quelle ils peuvent arrêter leurs choix. Le professeur NEJI BACCOUCHE souligne « qu'il n'est pas normale qu'en l'espace de quelques mois, le code des incitations aux investissements soit modifié trois fois et ce, indépendamment du bien-fondé de ces modifications».[7]

---

[1] HABIB AYADI, op.cit, p132
[2] RAOUF YAICH, Théorie fiscale, édition RAOUF YAICH, 2002, p236
[3] HABIB AYADI, op.cit, p 132
[4] HABIB AYADI, op.cit, p 133
[5] HABIB AYADI, op.cit, p 133
[6] P LACOSTE, Les mafias contre la démocratie, JC LATES, Paris, 1992, p67-p68.
[7] NEJI BACCOUCHE, L'environnement fiscal de l'entreprise à l'heure de l'internationalisation de l'économie : le cas tunisien, IACE, Sousse, nov 2001, p95.

7. Les incohérences et lacunes des textes

RAOUF YAICH explique que « Le fait qu'un contribuable mette à son profit les possibilités laissées par la loi n'a rien de frauduleux en soi.

Si le choix laissé au contribuable ou le vide juridique ne résultent pas d'une visée utilitaire consciente, ils constituent des incohérences et lacunes des textes qui peuvent être utilisées pour faire échapper, légalement, des revenus importants à toute imposition. » [1]

8. Les techniques fiscales :

- ***La technique de déclaration :***

«Bien qu'assortie d'une présomption de sincérité, la déclaration donne la possibilité à celui qui l'établit de minorer l'impôt. La technique de la déclaration implique un risque de fraude »[2]

- ***La technique de déduction :***

La technique de déduction incite à la fraude L'imposition se repose sur la base nette, il suffit d'accroître les charges déductibles pour minorer l'impôt à payer.

Sous section 3 : Les causes économiques

La fraude peut concerner tout autant les entreprises prospères que les firmes en difficulté.

1. Les difficultés économiques :

RAOUF YAICH souligne que « Dans les secteurs ou il existe une importante concurrence, il se développe un phénomène du type : « les difficultés économiques créées par une mauvaise concurrence produisent un effet de propagation de la fraude ».

Sur un plan macro économique, plus une économie est en crise, plus la propension à la fraude est forte.

En revanche, dans un contexte économique favorable la tendance à accepter l'impôt et à le répercuter est forte.» [3]

2. L'organisation de certains secteurs :

RAOUF YAICH constate que « L'organisation et la structure de certains secteurs dominés par l'informel rendent la tâche très difficile voire impossible aux opérateurs qui veulent être transparents fiscalement.

La connaissance de ces phénomènes et la prise en compte des contraintes des opérateurs avec réalisme aident à la restructuration de ces secteurs. »[4]

3. L'arbitrage des risques :

L'attitude vis à vis du « fisc » dépend de l'appréciation que le contribuable se fait du rapport risque/avantage associé à la fraude. S'il estime que l'avantage couvre bien le risque, la fraude devient économiquement judicieuse.

Ainsi, la fraude se manifeste comme étant un moyen d'auto défense privilégiée par les contribuables. Certains veulent récupérer ce que l'Etat a tenté de prélever. D'ailleurs, dans un tel environnement le législateur ne peut plus attendre aucune loyauté du contribuable et la fraude devient presque une pratique sociale.

---

[1] RAOUF YAICH, Théorie fiscale, édition RAOUF YAICH, 2002, p237
[2] RAOUF YAICH, Théorie fiscale, édition RAOUF YAICH, 2002, p237
[3] RAOUF YAICH, Théorie fiscale, édition RAOUF YAICH, 2002, p238
[4] RAOUF YAICH, Théorie fiscale, édition RAOUF YAICH, 2002, p239

Chapitre 3 : Stratégie intermédiaire[1]

La complexité croissante des relations sociales entre le contribuable et l'administration fiscale et les redressements fiscaux subis par les entreprises ont entraîné une multiplication des conflits entre l'administration et ses partenaires.[2]

Beaucoup d'entreprises et leurs conseils développent une stratégie intermédiaire et utilisent la négociation comme une méthode de résolution des conflits lors d'une vérification fiscale.

Après avoir défini la stratégie intermédiaire (section1) nous étudierons les moyens et pratiques suivies par les acteurs dans le cadre d'une négociation (section2) pour examiner enfin les comportements et attitudes des acteurs adoptant cette stratégie (section3).

Section 1 : Définition de la stratégie intermédiaire

La stratégie intermédiaire implique le respect d'un certain nombre de règles et de principes fiscaux[3] **sans exclure** d 'éventuelles insuffisances susceptibles de provoquer des redressements. On peut aussi définir la stratégie intermédiaire comme étant une conséquence de la stratégie de fraude que le contribuable adopte en vue de réduire au maximum les redressements subis. Cette stratégie consiste en une attitude de négociation reposant sur le dialogue engagé entre les parties.[4]

La plupart du temps, pouvoir dialoguer permet de mettre fin à un mal entendu, régulariser une situation et surtout savoir frapper à la bonne porte pour obtenir, le renseignement, le dégrèvement ou le délais de paiement et parvenir à se placer dans une situation de nature à atténuer la rigueur.[5]

L'idée de base est qu'on ne négocie pas l'élaboration du droit ou l'interprétation d'une loi car là où il existe une autorité compétente pour régler les affaires il n'y a pas de place pour une libre discussion entre parties rivales,[6] sauf si c'est dans le domaine tout à fait secondaire des transactions matérielles. C'est principalement à travers l'usage du pouvoir de transaction que s'accomplit la régulation des situations litigieuses et les arrangements que les acteurs négocient directement ou indirectement pour rendre leur stratégie compatible dans le système.[7]

Les négociations qui préparent cette activité transactionnelle ne portent pas seulement sur des montants mais aussi et plus fondamentalement sur des qualifications, d'où la disparité considérable entre les contribuables selon leur statut fiscal et leur catégorie professionnelle qui n'ont pas la même marge de négociation.[8]

En adoptant cette stratégie, le contribuable vise réduire au maximum les redressements subis. Cela ne peut se réaliser qu'en fonction de l'attitude du vérificateur et la pression psychologique exercée à l'encontre du contribuable.

Parce qu'elle resoud les conflits, la négociation semble constituer la stratégie, qui domine en Tunisie et qui a la faveur de tous. D'un coté, l'administration fiscale, voulant faire oublier l'image négative et répressive qu'elle a aux yeux des contribuables, ne privilégie pas le contentieux sauf quand elle choisit de tirer le meilleur profit du contentieux en le gérant.[9]

De l'autre coté, le contribuable, préférant abandonner toute perspective contentieuse, souhaite avoir un dialogue avec l'administration fiscale afin d'aboutir à un terrain d'entente et mettre fin à un mal entendu et surtout faire réduire au maximum son redressement, car conscient que de mauvais rapport entre le «fisc » et le contribuable en particulier lors d'un contrôle fiscal nuisent à la bonne marche des affaires et peut même mener l'entreprise jusqu'à la faillite.

Il est donc de l'intérêt général d'améliorer les relations entre tous les acteurs et examiner leurs attitudes dans l'univers de la négociation.

---

[1] Ce chapitre est rédigé à partir d'une thèse soutenue par Monsieur RICHARD CHOTIN, Le fisc, la petite entreprise et l'expert comptable, jeu d'acteur et stratégie judicieuse, préface de CHRISTIAN MARMUSE, Tome 32,ed. LGDJ, 1994

[2] Article Internet, La transaction facilite le règlement des litiges, 1995, p1, www.juripole.u-nancy.fr/Mediateur/1995/transactions.html, (site visité le 21/04/02).

[3] M. MERLE, De la négociation, pouvoirs, n°15, 1980, p16.

[4] M. MERLE, De la négociation, pouvoirs, n°15, 1980, p16

[5] RICHARD CHOTIN, Le fisc, la petite entreprise et l'expert comptable, jeu d'acteur et stratégie judicieuse, préface de MAURICE COZIAN , Tome 32,ed.LGDJ, 1994, p214.

[6] RICHARD CHOTIN, op.cit,p206

[7] RICHARD CHOTIN, op.cit,p211

[8] P. LASCOUMES, in T. LAMBERT, Le contrôle fiscale principes et pratiques, p72

[9] RICHARD CHOTIN, op.cit,p207

Avant d'examiner les comportements et attitudes des acteurs adoptant la stratégie intermédiaire (section3) nous allons examiner les moyens et pratiques suivies par les acteurs (section2).

Section 2 : Les moyens et pratiques suivies par les acteurs [1]

L'ensemble des pratiques utilisées par les acteurs concernant la stratégie intermédiaire est défini comme étant des procédures qui n'entrent pas dans un cadre défini par les textes ; il y' a d'abord les discutions (§1.) puis viennent les ententes (§2.) enfin certains effets déviants (§3.) pourraient être soupçonnés.

1. Les discussions :

Selon Richard CHOTIN, Le dialogue est obligatoire. Le rôle de cette discussion est de permettre au contribuable d'apporter des réponses aux questions posées par l'administration fiscale et surtout d'arriver à un accord.

S'il y' a un point de litige, le contribuable ne doit pas élever sa voix et essaie d'obtenir un compromis par prudence. Il discute en cas de contrôle afin de prouver qu'il a raison. Il donne tous ses documents et se concerte sur tous les points litigieux.[2]

La discussion permet aussi de tenir compte de la solvabilité de l'entreprise. En ce qui concerne le petit commerçant et la personne physique, la question est de savoir ce qu'il va pouvoir payer. Ainsi l'administration fiscale peut parvenir à un accord en fonction de ce que le contribuable est en mesure de payer tout en demeurant rationnel.

La discussion peut arranger les acteurs même s'ils font un peu « les marchands de tapis »[3]. Cet arrangement dépend surtout de l'attitude du vérificateur : si par exemple, le vérificateur était un homme dure, sévère ; le dialogue devient quasiment inutile. S'il est ouvert ; on recherche le dialogue.[4] C'est surtout l'aspect psychologique qui lie le contribuable et son conseil au «fisc » qui va permettre de discuter, avoir des arrangements et pourquoi pas des ententes (§2.).

2. Les ententes :

Selon RICHARD CHOTTIN, l'entente n'est valable selon les vérificateurs que sur des questions de fait et non de droit[5]. En principe, le vérificateur essaie d'avoir un accord dans le cadre de la vérification si le contribuable est disposé à dialoguer mais il faudrait que les accords soient respectés.

Cette entente ne peut être conclue que par la présence de liens solides et amicaux surtout entre l'administration fiscale et le conseil. En effet le comportement de ce dernier est fondé sur une volonté d'entente, le refus du contentieux et l'éloignement du client afin d'éviter que les deux autres acteurs puissent se rencontrer.

La défense du client est primordiale pour le conseil mais il ne faut pas négliger qu'un autre acteur est en face, plus important que le contribuable. Le conseil doit donc « tisser des liens »[6] avec l'administration fiscale et être le plus coopératif[7] possible afin d'aboutir à un terrain d'entente.

La meilleure formule c'est de confronter toutes les opinions des différents acteurs, car il existe dans certains cas des possibilités d'arrangement et si la pénalisation est trop lourde cela peut poser des problèmes à l'entreprise comme la faillite. De ce fait, l'administration fiscale est le plus souvent d'accord pour éviter le contentieux, surtout si le montant du litige n'est pas assez significatif.

La réussite d'une stratégie intermédiaire basée sur la négociation dépend donc de la psychologie et de l'attitude du vérificateur. On comprend qu'un bon climat soit nécessaire pour que les parties arrivent à une transaction raisonnable.

Pour arriver à leur fin, certains contribuables peuvent recourir à des pratiques déviantes. (§3.)

---

[1] Cette section est développée par Monsieur Richard CHOTIN dans le cadre de son analyse des procédures informelles, op.cit, p244-p245.
[2] RICHARD CHOTIN, op cit, p 250.
[3] RICHARD CHOTIN, op cit, p 236
[4] RICHARD CHOTIN, op cit, p 236
[5] RICHARD CHOTIN, op.cit,p244
[6] RICHARD CHOTIN, op.cit,p267
[7] RICHARD CHOTIN, op.cit,p233

3. Les déviances :[1]

En vue d'arriver à un arrangement, certains acteurs effectuent des actes hors la loi. Parmi les pratiques hors du cadre juridique, Richard CHOTIN cite la corruption.

Après avoir examinée les moyens et pratiques caractérisant la stratégie intermédiaire, il convient d'examiner les modalités de mise en œuvre d'une stratégie basée sur la négociation.

Section 3 : Le Comportement et l'attitude des acteurs

En ce qui concerne la négociation ; c'est bien au conseil que revient la tâche la plus importante dans le processus. L'influence de l'expert comptable est ainsi déterminante dans le choix de cette stratégie puisque son objectif est de minimiser l'impôt des contribuables.

Pour favoriser un climat de discussion fructueux aussi bien l'expert que son client doivent avoir des relations fortes avec l'administration fiscale.

Sous section 1 : Le comportement et l'attitude du conseil face au «fisc »

La relation de l'expert comptable avec l'administration fiscale lors d'une négociation n'a qu'un but : s'attirer « les bonnes grâces » de l'inspecteur des impôts. Pour cela, il doit être le plus souple avec lui, le plus agréable et surtout minimiser les coûts.[2]

L'études des relations non contentieuses avec l'administration fiscale montre avant tout un expert comptable qui tient à tisser des liens amicaux les plus solides possibles avec son vis à vis.

Les aspects psychologiques de la relation montrent que les bonnes relations avec l'inspecteur vont permettre de discuter en faveur du client. Cela dépend dans une large mesure des vérificateurs. Si on les connaît ou pas, s'il existe des relations sympathiques, s'ils sont compréhensifs. L'expert doit toujours conserver une certaine diplomatie et être le plus agréable possible avec l'inspecteur ; « plus il est gentil plus je le suis »[3] disait un inspecteur rapporté par RICHARD CHOTIN.

Lors du contrôle fiscal, le comportement de l'expert comptable est en grande partie fondé sur la coopération et la négociation évitant à la fois les faux arguments pour défendre le client et la remise en cause de l'inspecteur des impôts.[4]

Les relations avec l'administration visent à éviter le contentieux. La réputation du cabinet est un facteur qui aide à faire aboutir la stratégie intermédiaire. L'expert doit être bien vu par l'administration fiscale et se comporter de façon correcte dans ses relations avec elle.

Néanmoins, si l'influence de l'expert comptable est aussi déterminante dans le déroulement de la négociation, l'attitude et le comportement de son client face au «fisc » (SS2.) est aussi importante.

Sous section 2 : Le comportement et l'attitude du contribuable face au «fisc »

La relation du contribuable avec l'administration fiscale déclenche le plus souvent un climat de peur ; c'est une appréhension naturelle.

Dans le cadre de la stratégie de négociation, le contribuable s'applique pour avoir généralement de bonnes relations avec les vérificateurs. Le contribuable suit les conseils de son expert, comme le fait de ne pas trop discuter avec l'inspecteur des impôts, ne pas intervenir lors du contrôle, être le plus courtois possible avec lui. En définitive, le client ne doit pas intervenir et c'est son expert qui prend tout en charge.[5]

Cependant, le contribuable doit être ouvert en cas de discussion avec l'administration fiscale et n'éluder aucune question posée par l'inspecteur.

La négociation avec l'inspecteur des impôts nécessite avant tout une bonne compétence relationnelle. La compétence relationnelle facilite le débat et permet à la négociation d'aboutir.

---

[1] RICHARD CHOTIN, op.cit,p245
[2] RICHARD CHOTIN, op.cit,p251
[3] RICHARD CHOTIN, op.cit,p236
[4] RICHARD CHOTIN, op.cit,p233
[5] RICHARD CHOTIN, op.cit,p235

Conclusion première partie

Dans la première partie, nous avons essayé de passer en revue les différentes stratégies pouvant être adoptées par le contribuable. Ce choix de stratégie qui revient aux entrepreneurs assistés de leurs conseils, peut conditionner, à court ou à moyen terme, les performances de l'entreprise.

Le contribuable doit effectuer un arbitrage avantage/coût des différentes stratégies qui s'offrent à lui. L'arbitrage reste en définitif une question de jugement professionnel au service de l'objectif fondamental recherché à savoir réduire au maximum l'impôt à payer.

La stratégie choisie va déterminer le comportement du contribuable et sa façon de gérer le contrôle fiscal dans ces différentes phases.

Deuxième partie : La gestion du contrôle fiscal dans ses différentes phases

Quelle que soit la stratégie qu'il aura choisie, le contribuable doit savoir gérer le contrôle fiscal. Nous examinerons dans cette partie:

- *Les mesures préventives et préparatrices au contrôle : (Chapitre 1)*
- *La gestion du déroulement du contrôle fiscal : (Chapitre 2)*
- *Les issues du contrôle fiscal : (Chapitre 3)*

Chapitre 1 : Les mesures préventives et préparatrices au contrôle

« Bien s'y préparer et se faire conseiller, c'est limiter les risques »[1]

Des honnêtes citoyens peuvent subir le risque d'un redressement fiscal et être imposer abusivement, c'est la raison pour laquelle un contrôle fiscal n'est jamais souhaitable.

Face à cette réalité, «mieux vaut prévenir que guérir ». Un contribuable doit savoir les éléments favorables au déclenchement d'un contrôle fiscal (section1) aussi que les principaux risques spécifiques à chaque stratégie adoptée (section2). On examinera, enfin, comment un contribuable peut pressentir à partir de certaines démarches administratives l'imminence d'un contrôle fiscal (section3).

Section 1 : Les éléments favorables au déclenchement d'un contrôle fiscal

Pour éviter de se faire repérer par le «fisc », le contribuable a intérêt à connaître ce qui attire son attention afin d'agir et limiter les risques. On examinera tout au long de cette section les faits qui sont en principe à éviter et les faits à adopter par le contribuable.

1. Les demandes de restitution et les demandes de régime de faveur :

Il est évident qu'une demande de restitution d'impôt ou une demande de régime de faveur attire inévitablement l'attention du «fisc ». Le contribuable doit prendre en compte le risque de déclencher un contrôle avant de présenter une demande de remboursement.[2]

2. Les exonérations :

Avant de demander le bénéfice d'une exonération, le contribuable doit s 'assurer que ses déclarations sont irréprochables, à défaut il risque de perdre plus que l'avantage auquel il postule. De ce fait, le contribuable doit être conscient que les demandes d'avantages accroissent les risques de contrôle.[3]

3. La chute du chiffre d'affaire ou de la marge brute :

Une perturbation dans les activités, la fermeture du commerce pour travaux ou encore un changement des conditions d'exploitation peuvent être une source de déclenchement du contrôle fiscal. [4]

4. La dénonciation :

La dénonciation est une cause de contrôle notamment lorsqu'elle est étayée et avec pièces à l'appuis. Elle est dangereuse par l'état de suspicion qu'elle crée.

5. Le bilan de trésorerie :

Le bilan de trésorerie constitue fréquemment une source de détection d'incohérence entre l'accroissement du patrimoine et les revenus déclarés. Il permet donc de vérifier la cohérence des revenus déclarés y compris les revenus exonérés avec la croissance du patrimoine et les dépenses de vie courante. S'il y'a décalage, le contribuable sera taxé sur la base de l'enrichissement inexpliqué.[5]

6. L'entreprise dans le champ de vision du «fisc » :

Une entreprise peut se trouver dans le champ de vision de l'administration fiscale à la suite d'une décision administrative de contrôler un secteur d'activité ou une catégorie d'entreprises.

Cela peut être le cas d'une entreprise qui fait partie d'un groupe que le fisc soumet au contrôle. C'est aussi le cas lorsqu'une entreprise a fait l'objet d'un redressement trop élevé, les autres entreprises du même secteur ou profession doivent s'attendre à un contrôle. Le magasine de l'ordre des experts comptables pour les entreprises cite le cas d'un contrôle effectué au sein du groupe ASTRA UNILEVER qui avait permis de déceler la fourniture gratuite ou à moindre coût de la margarine aux pâtissiers. Il s 'en était suivi une vague de contrôles chez tous les pâtissiers de France.[6]

---

[1] Le contrôle fiscal préparez-vous,www.tributum.be/newsletter/Decembre98.htm (visité le 13/05/2002).
[2] ROBERT MATTHIEU, guide pratique et juridique du contrôle fiscal, ed. Jaques Grancher, 1999.
[3] ROBERT MATTHIEU, op.cit, p23
[4] ROBERT MATTHIEU, op.cit, p24
[5] RAOUF YAICH, théorie fiscale, édition RAOUF YAICH, 2002, p223.
[6] Exemple tiré de www.experts-comptables.fr, le magasine de l'ordre des experts comptables pour les entreprises. (site visité le 15/06/02)

Enfin lorsque l'entreprise dégage en permanence et durant des exercices successifs un crédit d'impôt, cela peut être source de déclenchement d'un contrôle fiscal.

7. Les signes extérieurs de richesse :

Le dossier fiscal du contribuable contient toute information le concernant comme par exemple les extraits d'actes enregistrés (achat d'immeuble…), carte grise de voiture de luxe ainsi toute acquisition ayant une valeur importante.[1] Ainsi, l'achat d'une voiture de luxe ou d'un bateau ne sont pas les meilleurs moyens pour échapper au «fisc » surtout si ce dernier constate que les revenus réellement déclarés par le contribuable ne permettent pas une telle dépense.

On a ainsi examiné les différents éléments pouvant être considérés comme étant des causes usuelles de déclenchement du contrôle. On s'intéressera dans ce qui suit aux principales causes de redressements opérées par le « fisc » spécifiques à chaque stratégie adoptée (section2).

Section 2 : Les principaux risques spécifiques à chaque stratégie adoptée

Lors d'un contrôle fiscal, les risques engendrés varient selon chaque type de stratégie. Par exemple, les redressements les plus fréquent auxquels s'exposent les entreprises transparentes ont généralement trait aux règles de forme, alors que les autres types de stratégie peuvent générer d'avantage de redressement ayant trait aux faits.

Sous section 1 : Cas d'une stratégie de transparence : des redressements de pure forme et d'interprétation de la loi …

Il est fréquent que le vérificateur effectue un redressement fondé sur le non-respect d'une condition de forme. N'ayant par hypothèse rien à reprocher aux entreprises transparentes quant au fond, le fisc orientera souvent ses recherches sur le respect des conditions de forme et d'interprétation de la loi.

Parmi les redressements les plus courants, on peut citer :

1. Mentions sur les factures de ventes :

« Les factures sont des supports de vente, de collecte de TVA pour le vendeur et des pièces justificatives des achats et de déduction de TVA pour l'acquéreur »[2.] Toutes insuffisances relevées peuvent entraîner des redressements.

- ***Conséquences chez le vendeur :***

Outre le fait que l'absence des mentions obligatoires[3] est sanctionnée par une amande de 250 à 10000 dinars, doublée en cas de récidive dans une période de deux ans (art 95 CDPF), le défaut de mention du n° d'assujetti du client par exemple, peut entraîner pour le vendeur de se voir réclamé la majoration de 25%.

- ***Conséquences chez l'acquéreur*** **:**

Le défaut de mention du n° d'assujetti du vendeur entraîne la non-déductibilité de la TVA ou dans certains cas la non-admission de la charge en déduction.

Néanmoins, dans une prise de position (bordereau du directeur général du contrôle fiscal (n°1521 du 3/3/98) l'administration a considéré que le défaut de mention du Numéro d'assujetti du vendeur ne prive pas l'acquéreur de son droit de déduction mais expose le vendeur à une amende de 200D pour une première infraction portée au double en cas de récidive.[4]

2. Vente en suspension :

Les insuffisances de formalités relatives aux ventes en suspension peuvent constituer un motif de redressement. De ce fait, un contribuable assujetti à la TVA autorisé à réaliser une vente en suspension de taxe doit mentionner sur la facture la mention «vente en suspension de TVA suivant décision n°… du … », mentionner sur chaque facture du montant de TVA ayant fait l'objet de suspension et communiquer à l'administration une copie des factures émises.[5]

[1] ROBERT MATTHIEU, op.cit, p17
[2] RAOUF YAICH, les taxes assises sur le chiffre d'affaires, ed. RAOUF YAICH, 2002, titreI, la taxe sur la valeur ajoutée, p353.
[3] Article 18 du code de TVA
[4] Article 11 du code de TVA
[5] Article 20 §2 code TVA

3. La déclaration de l'imprimeur :

Le contribuable est tenu d'utiliser des factures numérotées dans une série ininterrompue et de déclarer au bureau de contrôle des impôts de sa circonscription les noms et adresses de leurs fournisseurs en facture selon un imprimé fourni par l'administration fiscale.

Le défaut de dépôt de déclaration de l'imprimeur est sanctionné par une amende égale à 200 dinars doublée en cas de récidive dans un délai d'une année[1].

4. La déclaration d'employeur :

Certaines charges ne sont pas déductibles si elles ne figurent pas sur la déclaration de l'employeur. Selon l'article 14 du code de l'IRPP-IS, les commissions courtages ristournes commerciales ou non, les rémunérations prévues par l'article 53 §2-10 du code de l'IRPP et l'IS , les honoraires supportés par l'entreprise qui doivent être portés à la déclaration de l'employeur pour être déductibles du résultat fiscal.

5. Les amortissements réputés différés :

Les amortissements régulièrement comptabilisés mais réputés différé en période déficitaire constituent une charge déductible jusqu'à leur épuisement[2]. A défaut de mention dans le bilan ou dans un état séparé, les amortissements différés perdent leur qualité.

6. Non déclaration des revenus exonérés :

Un contribuable peut enregistrer un important accroissement du patrimoine qui ne pourra avoir une explication logique sans la prise en compte dans son bilan de trésorerie personnel des revenus exonérés d'impôt. Les revenus exonérés doivent faire l'objet d'une déclaration pour ordre dont le non-respect est assorti de sanctions fiscales. [3]

« L'omission délibéré ou fortuite de déclarer les revenus exonérés entraîne l'application de pénalité de 0.75% par mois ou fraction de mois calculé sur la base d'un impôt théorique qui aurait été dû si les revenus en question n'étaient pas exonérées. Ces pénalités s'appliquent à compter du 1er jour qui suit celui de la date limite pour le dépôt des déclarations d'impôt sur le revenu et impôt sur société »[4].

7. Le dégrèvement physique :

Le non-respect des obligations prévues par le code des incitations aux investissements lors du dépôt de déclaration pour bénéficier d'un dégrèvement physique constitue l'une des causes fréquentes de déchéance. Les redressements à ce titre entraîne la mise à la charge des contribuables le paiement de la déduction de l'impôt sur les sociétés dû et non acquitté majoré des pénalités de retard calculées selon la législation en vigueur (0.75%, 1% et 1.25%).

8. Interprétation de la loi :

Outre les redressements de pure forme, les entreprises fiscalement transparentes encourent le risque des divergences d'interprétation de la loi.

Une entreprise transparente peut s'affronter à un silence de la loi fiscale ou à son obscurité[5]. A l'aide d'un bon fiscaliste, elle interprète les textes d'une manière à exploiter les lacunes et les incohérences de la loi. Néanmoins en cas d'arguments non raisonnables ou de divergence d'opinions avec l'administration fiscale, une entreprise fiscalement transparente court le risque d'un redressement.

Sous section 2 : Cas d'une stratégie intermédiaire ou de fraude : des redressements d'ordre substantif…

Les contribuables ayant opté pour une stratégie de fraude ou une stratégie intermédiaire s'exposent le plus souvent à des redressements touchant en premier la substance des déclarations. On peut citer à titre d'exemple la qualité des déclarations fiscales (§1) la qualité des réponses à une vérification sommaire (§2) la qualité et la conservation des pièces justificatives (§3) et la qualité de la comptabilité (§4).

1. La qualité des déclarations fiscales :

Une déclaration fiscale entraîne l'exigibilité de l'impôt. Pour cette raison le «fisc » accorde une attention particulière et permanente aux déclarations fiscales qui doivent être nettes, complètes, cohérentes et ponctuelles. Le défaut de dépôt d'une déclaration prolonge la prescription. Pour le contribuable, un délai de

---

[1] Article 18 du code TVA
[2] §2 de Art 12 du code IRPP-IS
[3] Article 59 du code IRPP-IS
[4] RAOUF YAICH, cours polycopié de l'IRPP-IS, version 2002.
[5] HABIB AYADI, op.cit, p 230.

prescription trop long est de nature à aggraver le risque fiscal, augmenter les coûts et rendre plus difficile la justification.[1]

De ce fait, le défaut de dépôt de déclaration, une rature, une erreur de ligne, un imprimé mal servi ou une surchargé mais aussi une erreur de saisie par les opérateurs de l'administration fiscale peuvent éveiller la suspicion du «fisc ».[2] Le contribuable a intérêt à accorder une grande attention à remplir ses déclarations et à les déposer dans les délais.

2. La qualité de réponse à une vérification sommaire :

Dans l'exercice normal de ses attributions, le « fisc» procède à la vérification sommaire des déclarations déposées. Très fréquemment, le contrôleur constate une incohérence notamment entre les revenus déclarés et les informations figurants au dossier sans être capable de l'expliquer totalement ou partiellement. Il envoie une demande d'éclaircissement et de justification. Si les réponses à cette demande ne sont pas convaincantes ou si le contribuable se trouve démuni d'argument de défense, cela peut déclencher un contrôle approfondi.

3. La qualité et la conservation des pièces justificatives :

Les documents comptables doivent répondre aux obligations légales et être disponibles très rapidement notamment les justificatifs venant en appui des déclarations.

Toute pièce justificative qui fait défaut peut entraîner un redressement pour « faute de pièce » même si les documents ont été détruits suite à un incendie ou une inondation. C'est ainsi qu'une mauvaise conservation des archives peut être une source de redressement.

4. La qualité de la comptabilité :

Le contribuable doit tenir des livres comptables comportant un journal général, un grand livre et un livre d'inventaire.[3] La comptabilité doit être régulière et tenue conformément à la législation comptable des entreprises.

Elle doit être complète et probante, c'est à dire justifiée par des factures ou tout autre document tenant lieu de justification.

Elle doit être exacte sincère en présentant d'une manière fidèle la situation financière de l'entreprise. Les irrégularités entachant à la comptabilité peuvent induire un rejet de comptabilité entraînant ainsi de grave conséquence au niveau du déroulement du contrôle.

Section 3 : Comment savoir si vous risquez un contrôle ?

Le contrôle fiscal est bien souvent l'aboutissement des suspicions du «fisc » qui dispose des procédures d'intervention qui lui permettent de faire irruption dans l'entreprise. On présentera dans ce qui suit quelques opérations qui sont souvent « le signe avant coureur » d'un contrôle fiscal.

1. Recevoir une demande de renseignement :

L'administration fiscale peut adresser au contribuable une demande de renseignement afin de compléter son dossier fiscal. En principe, il n'est pas obligé de répondre à cette demande car en absence de réponse ou en cas de réponse hors délai, aucune sanction n'est prévue.[4]

Cependant, le contribuable a souvent intérêt à répondre car il risque de figurer sur la liste pour un prochain contrôle fiscal. Il doit répondre clairement en joignant au besoin les pièces justificatives de façon à ne laisser aucun doute et à désamorcer un éventuel contrôle fiscal. Par ailleurs, le contribuable doit mesurer la portée de sa réponse et l'adresser dans les délais.[5]

2. Une mise en demeure de déposer une déclaration :

Si le contribuable reçoit une mise en demeure, c'est probablement qu'il a oublié de déposer la déclaration qui lui est réclamée. A cet effet, une mise en demeure peut avoir des conséquences graves pour le contribuable. [6]

Une fois avisé du contrôle fiscal, le chef d'entreprise doit prévoir nécessairement l'assistance d'un bon technicien ou d'un bon négociateur lors de la vérification fiscale. Le choix du type de conseil est fondamental.

---

[1] RAOUF YAICH, Théorie fiscale, édition RAOUF YAICH, 2002, p210.
[2] ROBERT MATTHIEU, op.cit, p17.
[3] Loi n°96-112 du 30 decembre1996 relative au système comptable des entreprises ; décret du ministre de finance du 31/12/96 compléter par l 'arrêté des ministres des finances du 22/1/99 au 25/03/99 et de 26/06 portant application des normes comptables
[4] ABDELMAJID ABOUDA, Code de droit et procédure fiscal contrôle contentieux et sanctions, 2001, p35.
[5] ROBERT MATTHIEU, guide pratique et juridique du contrôle fiscal, ed. Jaques Grancher, 1999, p25.
[6] Vous avez reçu une mise en demeure 2172 bis, www.contrôle-fiscal.fr, p1 (site visité le 22/04/02)

Pour une entreprise transparente, on court deux types de risques : soit des reproches de forme soit des divergences d'interprétation de la loi qui nécessiteront le concourt d'un excellent fiscaliste. Par contre une entreprise qui suit une politique intermédiaire aura besoin du concours d'un bon négociateur.

Chapitre 2 : La gestion du déroulement du contrôle fiscale

Il n'est jamais amusant de se faire contrôler fiscalement. Il est normal qu'une certaine crainte se développe mais un contribuable doit faire preuve de perspicacité et d'audace pour gérer au mieux le contrôle fiscal auquel il est soumis.

Les bons comportements sont nécessaires dès la première intervention du vérificateur (section1) et lors du déroulement du contrôle (section2).

Section 1 : Première intervention : action immédiate

En matière de vérification fiscale, le déclenchement de la procédure étant toujours l'œuvre de l'administration qui prend l'initiative d'informer le contribuable contrôlé par l'envoie d'un avis de vérification.

Le contribuable dispose selon l'art 39CDPF un délais d'au moins de 15 jours depuis la réception de l'avis et jusqu'au début du déroulement du contrôle. Ce délai peut être différé par l'administration fiscale à son initiative ou à la demande écrite du contribuable pour une duré ne dépassant pas 60 jours.

Sous section 1 : Réception de l'avis de vérification :

L'avis préalable de la vérification approfondie est obligatoire avant toute intervention. Il est notifié au contribuable à son domicile réel ou élu déclaré à l'administration fiscale et ce conformément aux procédures prévues par l'article 10 CDPF. En effet, l'avis de vérification doit contenir les mentions suivantes[1] :

- Les indications relatives au service de l'administration fiscale chargé de la vérification ;
- Le cachet du service chargé de la vérification ;
- L'agent ou les agents chargés de la vérification ;
- Les impôts et taxes concernés par la vérification approfondie ;
- La mention expresse du droit du contribuable de se faire assister durant le déroulement de l'opération de la vérification et la discussion de ces résultats par un conseil de son choix ou de se faire représenter à cet effet par un mandataire désigné conformément à la loi.

Le défaut de l'une de ces mentions peut entraîner l'irrégularité de la procédure[2] et la décharge des impositions.

Sous section 2 : Attitude du contribuable à la réception de l'avis

A la réception de l'avis de vérification, le plus courageux des chefs d'entreprise ne peut s'empêcher de frémir à l'idée d'être soumis à un contrôle approfondi perçu souvent comme source de perturbation assortie d'un sentiment de peur et de crainte.

Il est inutile de paniquer même lorsque la comptabilité n'est pas aussi ordonnée qu'elle le devrait l'être.

1. Un sentiment de peur et de crainte…

Un contrôle fiscal est toujours mal reçu par le contribuable. Lors de la réception de l'avis de vérification, le contribuable contrôlé se sent stresser, angoisser et peut paniquer[3]. Cette dramatisation du contrôle découle dans la plus part des cas de l'image mentale forgée par le contribuable de la vérification.

Selon Richard Chotin il y'a deux sortes de contribuables : 5% d'intelligents qui comprennent très bien et 95% qui paniquent. Chez ceux qui paniquent, on aurait intérêt à créer un poste au bilan « somme à reprendre par l'administration » en faisant signer par le client. Les intelligents acceptent le risque fiscal et cela est valable quelle que soit la taille de l'entreprise »[4].Face à cette réalité, le conseil de l'entreprise doit rassurer les contribuables, les mettre à l'aise, les désangoisser et prendre leur défense.

2. La réaction immédiate du contribuable :

Un contribuable vigilant doit savoir agir à temps et prendre toutes les mesures nécessaires pour affronter un contrôle fiscal.

---

[1] Art 39 CDPF al1
[2] ABDELMAJID ABOUDA, Code de droit et procédure fiscal contrôle contentieux et sanctions,2001, p125.
[3] RICHARD CHOTIN, op.cit,p232
[4] RICHARD CHOTIN, op.cit,p233

La première réaction est de convoquer une « cellule de crise »[1] formée par le chef d'entreprise, son expert et d'autres cadres de la société pour se préparer au mieux.

Ensuite, il peut être opportun de procéder à une auto-vérification sommaire qui a pour but de pallier à toute anomalie.

Le contribuable doit aussi designer un interlocuteur unique. Par hypothèse c'est le chef d'entreprise qui doit être l'interlocuteur de l'administration fiscale.[2]Dans tous les cas, il est souhaitable que se soit un seul et même interlocuteur durant tout le contrôle qui reçoive les questions et y rapporte des réponses. L'interlocuteur désigné doit comprendre le sens des demandes du contrôleur pour être capable d'apporter des réponses appropriées.

Section 2 : Le déroulement du contrôle

L'expérience prouve qu'il n'est pas recommandé de compliquer la tâche du vérificateur quel que soit son type (SS1.), le mettre en mauvais état ne peut pas améliorer le résultat du contrôle fiscal.

La présence du chef d'entreprise ou de son expert comptable pour répondre pas à pas aux demandes d'explication sur l'activité, l'organisation ou les raisons de telles dépenses, ne peut qu'améliorer la compréhension de la vie de l'entreprise par l'inspecteur chargé du contrôle (SS2). A cet effet, il est essentiel de résoudre le maximum de question avant la notification, car après la situation devient plus complexe (SS3).

Sous section 1 : Savoir à qui vous avez à faire

Un contribuable intelligent doit savoir bien choisir son comportement et son attitude face à une multitude de sortes de vérificateurs. Il est donc nécessaire d'identifier le type de contrôleur pour avoir une démarche appropriée.

Les principaux types de contrôleurs sont :

1. Le carriériste :

Pour progresser dans la hiérarchie de sa profession, le vérificateur pense qu'il faut faire du chiffre et non pas aider le contribuable à respecter la loi. De ce fait, pour un carriériste, le plus compliqué c'est de prouver à l'administration qu'il fait des choses dans les règles. Surtout, à l'issue d'une vérification, ne jamais revenir sans redressement même s'il est relativement humain et d'un caractère naturellement conciliant. Il lui faut vivre et progresser dans sa profession et c'est uniquement en fonction de ses résultats chiffrés qu'il pourra poursuivre sa carrière.[3]

2. Le faux amical :

Le faux amical c'est celui qui pendant le contrôle fait semblant d'être compréhensif, de ne pas chercher à mettre en doute les explications qui lui sont données voir même vouloir aider le contribuable. Mais, à l'heure de la notification, il se transforme et surprend le contribuable par des attitudes inattendues.

3. L'équitable :

L'équitable c'est celui qui cherche à appliquer la loi dans l'équité qu'il privilège en cas de conflit.

4. La femme contrôleuse :

Certains considèrent que l'image de la femme contrôleuse n'est pas particulièrement bien perçue. RICHARD CHOTIN rapporte que « Les femmes sont plus dures que les hommes, plus tranchantes, plus sévères, elles s'accrochent beaucoup plus et elles sont moins objectives »[4].

D'autres pensent tout à fait le contraire. Ils considèrent le contrôle par une femme comme un avantage. Elles se comportent avec plus de gentillesse « pour des raisons purement **physiologiques** »[5]**.** Certains contribuables pensent que leur entretien avec les contrôleuses est plus facile.

Face à chaque type de contrôleur étudié, le contribuable doit adopter un comportement adéquat (SS2), et utiliser ses justifications et ses arguments de façon adéquate.

---

[1] Le magasine de l'ordre des experts comptables pour les entreprises, www.experts-comptables.fr, (site visité le 15/06/02)

[2] le magasine de l'ordre des experts comptables pour les entreprises, www.experts-comptables.fr,(site visité le 15/06/02).

[3] RICHARD CHOTIN, le fisc, la petite entreprise et l'expert comptable, jeu d'acteur et stratégie judicieuse, préface de MAURICE COZIAN , tome 32,ed.LGDJ, 1994

[4] RICHARD CHOTIN, op.cit, p 284

[5] RICHARD CHOTIN, op.cit,p284

Sous section 2 : Le comportement à adopter vis à vis du vérificateur :

Le premier contacte détermine souvent l'ambiance de contrôle. Le chef d'entreprise se doit de renforcer la confiance de l'inspecteur et établir des relations adéquates.

L'étude des comportements du contribuable nous amène à examiner :

- les attitudes à adopter (§1)
- les attitudes à éviter (§2)

1. Les attitudes à adopter :

Les attitudes s'articulent souvent autour d'une coopération et d'un respect professionnel. Le contribuable devra être attentif à son comportement et au stress qu'il laisserait voir lors du déroulement d'un contrôle et il doit agir correctement.

- ***Recevoir avec dignité les contrôleurs :***

La première journée du contrôle donne toujours une première impression sur son déroulement. Pour cette raison, il est recommandé d'être courtois[1] envers le vérificateur en se mettant à l'idée qu'il ne fait que sa mission.

- ***Reserver un local :***

Le chef d'entreprise est tenu de réserver un local avec un confort normal ou un bureau dans lequel le vérificateur sera reçu et se sentira à l'aise pour effectuer son travail dans de bonnes conditions[2]. Si l'entreprise n'est pas en mesure de proposer des locaux satisfaisants, il est possible de demander une dérogation pour que le contrôleur s'installe dans les bureaux de l'expert comptable de l'entreprise.

- ***Vérifier la qualité du contrôleur :***

Dés son arrivé, le contrôleur doit présenter une carte professionnelle[3] pour permettre de s'assurer que son nom correspond à celui qui est porté sur l'avis de vérification.

- ***Chercher à être courtois mais vigilant :***

Généralement, le vérificateur a déjà bien étudié le dossier de l'entreprise et il s'est d'autre part informé sur son activité, son contexte juridique et économique… Pour cette raison, le contribuable doit donner des réponses bien argumentées et justifiées sans trop anticiper. De même, il est recommandé au contribuable de veiller à ne pas donner des indications qui finiraient par se retourner contre lui ou de donner des réponses vagues[4].

En bref, « moins il en dit, mieux il se portera »[5]. L'empressement inutile peut laisser aller à des confidences que le contribuable risque de regretter. Il ne faut pas hésiter de parler des éléments qui sont favorables. Enfin, il faut se souvenir toujours que le contrôle fiscal est un jeu de question-reponse. Il vaut mieux donc prendre un temps de réflexions pour les questions complexes et faire appel à un bon conseiller du fait que les conséquences d'une incompréhension mutuelle peuvent être pénalisante pour l'entreprise.

- ***S'informer sur le déroulement de la procédure, les droits , les délais…***

Il est essentiel pour le contribuable après la réception de l'avis de vérification de connaître et de s'informer sur ses principaux droits pour maîtriser la situation. Face à des spécialistes en la matière, le contribuable devrait avoir connaissance des instruments de dialogue et de défense mis à sa disposition.

Aussi, il est nécessaire pour le contribuable de connaître la duré du contrôle qui selon l'art 40 CDPF est de 6 mois en cas de vérification sur la base d'une comptabilité tenue conformément à la législation en vigueur et une année dans les autres cas. Si le vérificateur dépasse ces délais, il ne faut pas rater l'occasion de faire annuler le contrôle. Par ailleurs, ce contrôle peut porter sur les 4 dernières années en matière d'impôts déclarés et 10 ans en matière d'impôts non déclarés. Le contribuable doit aussi savoir que l'expiration des délais de reprise ne fait pas obstacle à l'exercice du droit de vérification de l'administration s'il s'agit d'un déficit, d'amortissement différé ou d'un crédit d'impôt.

En outre, selon l'art 40 CDPF pour un contribuable n'ayant pas de comptabilité le contrôle est effectué chez l'administration fiscale par contre celui qui tient une comptabilité, en principe, le contrôle se fait dans les locaux de son entreprise et peut sur sa demande ou à l'initiative de l'administration se faire dans les bureaux de l'administration.

---

[1] ROBERT MATTHIEU, guide pratique et juridique du contrôle fiscal, ed.Jaques Grancher, 1999, p50

[2] Le magasine de l'ordre des experts comptables pour les entreprises, www.experts-comptables.fr, (site visité le 15/06/02).

[3] Le contrôle fiscal, SML-AGL, www.gie-sml.fr.(site visité le 22/04/02).

[4] ROBERT MATTHIEU,op.cit,p36.

[5] RICHARD CHOTIN, op.cit, p 235.

L'administration est en droit d'adresser des demandes de justification tout au long du contrôle. Le contribuable doit respecter les délais de réponse et joindre tous les justificatifs demandés, cette réponse doit être écrite et formuler dans un délai de 10 jours à compter de la notification de la demande de renseignement. (L'art 41 CDPF).

2. Les attitudes à éviter :

« La première grande règle pour les dirigeants : ne jamais oublier que son entreprise est vérifiable à tout moment ».[1]

En fait, à la réception de l'avis de vérification, le contribuable doit éviter tout état de stress et d'angoisse et éviter surtout lors du premier contact de « parler à tort et à travers ».[2]

Le contribuable doit éviter d'être impoli avec les vérificateurs et surtout éviter de tricher et de jouer l'ignorant dans le domaine comptable ou fiscal. Il convient aussi d'éviter de mentir et de ne pas se précipiter lors des réponses aux questions et prendre toujours un temps de réflexion.[3]

Le contribuable doit aussi éviter de jouer la ruse ou de tendre des pièges aux vérificateurs et éviter la démission ou la fuite devant la difficulté par le transfert du dossier sans suivi ni pilotage.[4]

Sous section 3 : Savoir se préparer avant la notification

« Avant la notification, on peut encore agir, après c'est terminé »[5]

Partant de ce principe, « il vaut mieux avoir un bon arrangement qu'un mauvais procès ».[6] Ainsi, avant toute notification, il est préférable pour le contribuable ou son conseil de discuter et de dialoguer avec le vérificateur pour aboutir à un terrain d'entente, car dans les discutions il y a des choses raisonnables qui vont permettre aux contribuables d'apporter des réponses posées par le « fisc » où il y'a toujours des arrangements possibles.

Le but de cet accord, c'est d'éviter le contentieux. A ce niveau, le fait de convenir d'un accord implicite avant toute notification est la meilleure des formules.

Dans la majorité des vérifications, il y'a toujours des arrangements possibles suite à un débat oral et contradictoire entre les acteurs surtout si le montant des redressements est peu significatif, éviter un contentieux et se mettre d'accord est la meilleure des issues.

Tout au long de la phase de contrôle, on remarque que la principale des stratégies est celle de l'absence de conflit. Le chef d'entreprise contrôlé doit préserver de bonnes relations avec l'administration fiscale tout en sachant comment faire et quoi éviter afin d'aboutir à un terrain d'entente et éviter tout contentieux. Ceci dit, avant la notification, le contrôlé peut encore s'entendre avec les agents du «fisc » mais dans certaines situations on s'oriente d'avantage vers le contentieux que la conciliation.

---

[1] Le magasine de l'ordre des experts comptables pour les entreprises, www.experts-comptables.fr, (site visité le 15/06/02).
[2] RICHARD CHOTIN, op.cit, p233.
[3] Lettre fiscale n° 6, mercredi 22 mai 2002, http://www.profiscal.com/
[4] Lettre fiscale n° 6, mercredi 22 mai 2002, http://www.profiscal.com/
[5] RICHARD CHOTIN, op.cit, p241.
[6] ROBERT MATTHIEU, op.cit, p98.

Chapitre 3 : Les issues du contrôle fiscal

A la fin du contrôle, une notice de vérification sera envoyée au contribuable. Celle ci peut aboutir à un acquiescement c'est à dire à une acceptation pure et simple ou à un arrangement à l'amiable, soit un refus d'acquiescement, dans ce cas une taxation d'office sera établie.

En plus de la nécessité de maîtriser les différentes procédures, il semble indispensable d'observer les bonnes règles de la période post notification et, éventuellement, du contentieux fiscal.

Section 1 : La notification du résultat de la vérification

L'opération de vérification prend fin par la notification des résultats au contribuable conformément aux dispositions du code de procédure civile et commerciale.

Un contribuable vigilant doit savoir décrypter une notification (SS1)et répondre à une notification (SS2)dans le but d'éviter la taxation d'office et conclure un bon compromis avec les agents du « fisc ».

Sous section 1 : Savoir décrypter une notification

ROBERT MATTHIEU soutient que l'acte de la notification met fin aux attentes du contribuable mais non pas à ses angoisses[1]. La notification indique les redressements que l'administration entend opérer ainsi que la procédure qu'elle se propose de suivre pour procéder à l'imposition. Même si le montant du redressement dépasse la réalité, tout n'est pas perdus, la réception de la notice accorde au contribuable une occasion d'étudier mot à mot la notification et chercher les vices de procédure[2]. Avec un bon conseil et un peu de chance le contribuable pourrait trouver une infinité d'erreurs de procédures. C'est alors qu'il pourra peut être faire annuler l'affaire en cours depuis l'origine.

Le contribuable doit de ce fait vérifier que les mentions suivantes figurent dans la notification[3] :

- L'adresse du service de contrôle ;
- La signature de son rédacteur ;
- La faculté de se faire assister d'un conseil de son choix ;
- Les délais de 30 jours pour faire parvenir sa réponse ;
- Les droits et pénalités qui lui sont réclamé.

Il reste à signaler qu'en sus de ces précautions, le contribuable doit éviter un certain nombre de comportements tel que :

- **S'absenter ou s'abstenir à recevoir la notification. :** La notification adressée à un contribuable absent produit son plein effet dés la date de dépôt de l'avis de notification.[4]
- **S'en aller sans laisser d'adresse :** Dans ce cas la notification sera adressée à la dernière adresse connue du service. un tel acte ne sera irrégulier que lorsque le contribuable a fait part à l'administration fiscale de son adresse nouvelle alors que cette dernière a envoyé la notification à l'ancienne adresse.[5]

Sous section 2 : Savoir répondre à la notification de redressement

Le contribuable fait part, par écrit, de ses observations sur les redressements envisagés qu'il conteste, dans un délai impératifs de 30 jours[6]. Il exprimera son accord ou son désaccord sur les redressements notifiés.

La réponse doit être aussi claire et précise que possible ; aussi bien en ce qui concerne les éléments factuels que les arguments juridiques.[7] La réponse doit être directe, étayée et convaincante. Elle ne doit porter que sur les éléments notifiés et éviter les développements hors sujet et sans intérêt.[8]

La réponse du contribuable ouvre deux possibilités à l'administration ; soit une acceptation de tout ou partie des redressements, dans ce cas son acquiescement à tout ou partie des redressements s'effectue par la

---

[1] ROBERT MATTHIEU, guide pratique et juridique du contrôle fiscal, ed. Jaques Grancher,1999 ,p59
[2] ROBERT MATTHIEU, op.cit, p60.
[3] Article 43, §2 du CDPF.
[4] ROBERT MATTHIEU, op.cit, p62
[5] ROBERT MATTHIEU, op.cit, p62
[6] Article 44 du CDPF
[7] V. SELINSKY, P. COTTET, C. GIRODROUX, Faire face au contrôle de l'administration, p19
[8] Lettre fiscale n° 6, mercredi 22 mai 2002, http://www.profiscal.com/

souscription d'une déclaration rectificative et d'une reconnaissance de dette[1]. Par contre, s'il y'a refus partiel ou total des redressements notifiés ou à défaut de réponse du contribuable dans un délais de 30 jours, la vérification sera soldée par une taxation d'office.[2]

Après avoir étudié l'attitude du contribuable pendant le délai de 30 jours depuis la réception de la notification de redressement, il est essentiel de connaître son attitude après la réponse à la notification et de prévoir les mesures nécessaires pour se préparer au contentieux (section2).

Section 2 : Comment gérer la phase précontentieuse ?

Après la réponse à la notification de redressement, le contribuable sera amené, à défaut d'accord amiable, à préparer le contentieux fiscal, à organiser sa défense et à gérer les suites d'une mise en recouvrement d'impôts contestés. Aucun délai n'est prévu par la loi entre la réponse du contribuable à la notification de redressement et la taxation d'office. Cependant, pendant ce temps là, le contribuable doit essayer de trouver une solution négociée et il serait plus commande de se faire aider par un conseil.

Sous section 1 : La recherche d'une solution négociée :

Durant cette phase de précontentieux, le contribuable a tendance à négocier avec l'administration fiscale afin d'aboutir à un arrangement.

En cas d'accord conclu, le contribuable doit veiller à rester digne et discret, il ne doit jamais dénigrer ni dire du mal des vérificateurs même quand ils l'ont fait souffrir. Il doit respecter et conserver une bonne relation avec eux et ne jamais leur donner l'impression qu'il les a eu. Le contribuable doit adopter une attitude calme, rester sobre et ne pas faire du bruit.[3]

Sous section 2 : Le risque de contentieux pesant sur l'entreprise

L'une des premières réflexions d'un contribuable en phase de précontentieux est d'anticiper les risques de contentieux et d'évaluer les chances de son sucées tout en s'adaptant au contexte de son entreprise.

L'attitude type d'un professionnel consiste à mesurer le risque fiscal qui résulte d'un contentieux. A chaque décision, il y a un bon choix mais il faut prendre l'habitude de faire le tour de toutes les solutions et de choisir la meilleure. Le tout est de rester toujours pertinent et considérer le rapport coût/ espérance de gain de cause.

Prenons l'exemple d'une société en crédit d'impôt restituable, il est généralement approprié pour le contribuable d'éviter toute perspective contentieuse de nature à retarder le remboursement du crédit d'impôt.[4]

Section 3 : La gestion du contentieux

Après avoir reçu l'arrêté de taxation d'office, le contribuable dispose d'un délai ne dépassant pas 60 jours à compter de la date de notification pour présenter son recours et contester l'imposition mise à sa charge.[5]

On traitera dans une première sous section, les mesures à suivre avant tout contentieux (SS1) et dans une deuxième, certaines mesures à suivre pendant le contentieux (SS2).

Sous section 1 : Les mesures à suivre avant tout contentieux

Préalablement à tout recours judiciaire, il est important pour le contribuable de bien préparer son contentieux.

Les principales mesures à suivre sont :

1. S'assurer du respect des délais pour présenter le recours :

Le délai, pour agir, commence à courir le lendemain[6] du jour de la notification de l'arrêté de taxation d'office et prend fin le soixantième jour. Le contribuable doit donc respecter scrupuleusement les délais pour s'opposer à l'imposition complémentaire.

2. Veiller au paiement de l'avance de 20% du principal ou la présentation de la caution bancaire :

Pour suspendre l'exécution de la taxation d'office, le contribuable doit payer une avance de 20% du principal ou produire une caution bancaire pour le même montant et ce dans un délais de 60 jours à compter de la date de notification de l'arrêté de taxation d'office. La suspension d'exécution concerne l'impôt en principal et les

---

[1] Article 45 du CDPF.
[2] Article 47 du CDPF
[3] Lettre fiscale n° 6, mercredi 22 mai 2002, http://www.profiscal.com/
[4] Lettre fiscale n° 6 , mercredi 22 mai 2002, http://www.profiscal.com/
[5] Art55 du CDPF.
[6] Art 140 du COC

pénalités administratives exigibles. Elle n'est pas applicable en matière de retenue à la source (art 52 CDPF) pour lesquelles toute taxation d'office est totalement recouvrable.

Le contribuable a intérêt à payer cette avance ou produire cette caution bancaire dans les délais, sinon « la totalité du montant réclamé en principal et pénalités devient recouvrable par le receveur des finances. Par conséquent, à défaut de paiement toute délivrance d'attestation de situation fiscale peut être bloquée à partir de cette date».[1]

3. Consulter en permanence son avocat ou son conseil fiscal :

Le contribuable doit être en mesure de préparer tous les justificatifs prouvant la pertinence de sa réponse à l'administration. Cela peut se faire par l'assistance de son avocat ou un conseil fiscal afin que les contestations soient bien étudiées, très claires et convaincantes.

Sous section 2 : Les mesures à suivre pendant le contentieux

Le contentieux débute par l'introduction d'une requête d'instance devant le tribunal de 1 ère instance[2]. Cette première phase caractérisée par une phase de conciliation où le juge rapporteur va essayer de rapprocher les points de vue de l'administration avec ceux du contribuable pour arriver à un arrangement.[3]

De ce fait, le contribuable doit accorder une attention particulière à cette requête introduite devant le tribunal :

- Il doit prendre tout son temps, la lire, la relire pour la corriger
- Il doit relater les erreurs de procédures constatées
- Il doit présenter tous les arguments qu'il possède afin qu'elle puisse être la plus complète possible.
- Il ne doit omettre aucun élément et joindre toutes les pièces justificatives.

Durant l'audience de conciliation, le contribuable peut agir par lui-même. Il peut aussi se faire assister par toute personne de son choix comme il peut se faire représenter par un mandataire conformément à la loi.[4] Le contribuable doit suivre attentivement les rapports de son avocat avant leur remise au tribunal.[5]

En revanche, il a intérêt à être présent avec l'administration fiscale car s'il s'absente pour une seconde fois le juge rapporteur décide d'arrêter la phase de conciliation à ce niveau.[6]

Si la phase de conciliation s'achève par un échec, la procédure se poursuit aux différents degrés de juridiction et éventuellement en cassation devant le tribunal administratif.

---

[1] Lettre fiscale n° 6 , mercredi 22 mai 2002, http://www.profiscal.com/
[2] ABDELMAJID ABOUDA, code de droit et procédure fiscal contrôle contentieux et sanctions,2001, p196.
[3] abdelmajid ABOUDA, op.cit, p202.
[4] Art 60 du CDPF,al2
[5] Lettre fiscale n° 6 , mercredi 22 mai 2002, http://www.profiscal.com/
[6] Article 60 du CDPF, al3

Conclusion deuxième partie

« Un contrôle fiscal est une conséquence normale du système déclaratif » [1]

Gérer le contrôle fiscal dans ses diverses phases constitue une bonne attitude vis à vis du risque[2]. Un chef d'entreprise doit constamment se préparer et prendre des mesures préventives pour affronter un contrôle fiscal. Le contribuable doit se comporter avec courtoisie et vigilance, se faire assister par un conseil de son choix et s'attirer les bonnes grâces de l'administration fiscale.

Outre ces attitudes comportementales pouvant conduire à un accord entre les parties, le contribuable a intérêt à négocier avec l'inspecteur des impôts avant la taxation d'office pour éviter tout contentieux.

A défaut d'accord amiable, la procédure se poursuit devant les tribunaux. Le contribuable continue à gérer le contentieux avec diligence.

[1] Lettre fiscale n° 6, mercredi 22 mai 2002, http://www.profiscal.com/

[2] Lettre fiscale n° 6, mercredi 22 mai 2002, http://www.profiscal.com/

Conclusion generale

Dans cette recherche, nous avons tenté d'étudier les différents types de stratégies pouvant être adoptées par le contribuable. Nous avons essayé tout d'abord de définir chacune d'elle, puis nous avons essayé d'identifier les différents déterminants pouvant pousser le contribuable à choisir telle ou telle stratégie. Le contribuable peut choisir entre trois stratégies à savoir ; la légalité totale, la fraude ou enfin la stratégie intermédiaire. Les deux dernières reposent sur la négociation et sont très répondues dans notre pays.

De toute évidence, l'entreprise encourt toujours un risque fiscal qu'il s'agira de minimiser. Le contribuable aura toujours besoin de suivre les bonnes règles de gestion du contrôle fiscal.

C'est à cet objectif que nous avons consacré notre seconde partie. Nous avons tenté de suivre le contribuable dans ses différentes phases du contrôle. Nous nous sommes intéressées aux différentes mesures préventives que le contribuable doit prendre pour aborder un contrôle fiscal dans les meilleures conditions tel que l'identification des éléments qui favorise le déclenchement d'un contrôle fiscal et les risques spécifiques à chaque stratégie adoptée.

Lors du déroulement du contrôle fiscal, la première réaction du contribuable et de réunir une cellule de crise, designer un interlocuteur unique et se préparer à recevoir avec dignité et vigilance les contrôleurs dans un local à confort normal. Nous avons tenté de préciser les attitudes que le contribuable doit adopter et celles qu'il doit éviter pour faire de sorte que le contrôle se déroule au mieux pour lui.

Le contribuable peut agir avant la notification des propositions de redressement par la négociation car la situation devient plus complexe après. A la réception de l'avis de notification de redressement, le contribuable doit s'appliquer pour donner une réponse claire et précise. Dans cette phase intermédiaire, il utilise ses compétences relationnelles pour tenter d'aboutir à un accord amiable. En cas de désaccord total ou partiel, le contribuable sera taxé d'office et entre dans la phase contentieuse.

En l'absence d'accord amiable, le contribuable peut faire son recours devant les tribunaux pour faire valoir ses droits et continue à gérer le contentieux avec diligence.

Tout au long du mémoire, nous avons pu mesurer à quel point le relationnel est important dans la gestion de contrôle fiscal. La compétence relationnelle discrète et informelle est peu explorée par les chercheurs. Elle peut faire l'objet d'une recherche plus approfondie.

Dans ce sens nous pouvons suggéré de nouvelles voies de recherche permettant de compléter notre travail, portant notamment sur l'étude psychosociologique des relations entre l'administration fiscale et le contribuable, et tenter d'expliquer pourquoi le contrôle fiscal est souvent vécu comme un drame.

Bibliographie

Ouvrages tunisiens :

- ABOUDA ABDELMAJID, Code de droit et procédure fiscale contrôle contentieux et sanctions, 2001.
- AYADI HABIB, Droit fiscal, publication du centre d'études, de recherches et de publication de l'université de droit, d'économie et de gestion de Tunis, 1989.
- BACCOUCHE NEJI, L'environnement fiscal de l'entreprise à l'heure de l'internationalisation de l'économie : le cas tunisien, article journée de l'entreprise 2001.
- YAICH RAOUF, Théorie fiscale, éd.RAOUF YAICH, 2002.
- YAICH RAOUF, Les taxes assises sur le chiffre d'affaires, ed.RAOUF YAICH, 2002.

Ouvrages étrangers :

- RICHARD CHOTIN, Le fisc, la petite entreprise et l'expert comptable, jeu d'acteur et stratégie judicieuse, préface de CHRISTIAN MARMUSE, tome 32,ed. LGDJ ,1994.
- P LACOSTE, Les mafias contre la démocratie, JC LATES, paris, 1992.
- P.LASCOUMES, in T. LAMBERT, Le contrôle fiscale principes et pratiques
- M. MERLE, De la négociation, pouvoirs, n°15, 1980
- ROBERT MATIEUX, Guide pratique et juridique du contrôle fiscal, ed.Jaques Grancher, 1999
- Ch. Robbez Masson, La notion d'évasion fiscal en droit interne français, préface de MAURICE COZIAN,tome29, ed. LGDJ, 1990.
- BERNARD PLAGNET, Les facteurs de la compétitivité fiscale d'un pays, IACE, Sousse, novembre 2001. .
- V. SELINSKY, P. COTTET, C. GIRODROUX, faire face au contrôle de l'administration.

Mémoires :

- Le contribuable face à l'administration fiscal, mémoire de fin d'étude, IHEC, 96/97.
- WALID GADHOUM, Insuffisance de la protection du contribuable en matière de contrôle fiscal, mémoire DEA, Sfax, 97/98.

Sites Internet :

- http://www.contrôle-fiscal.fr
- http://www.profiscal.com/
- http://www.sg.cnrs.fr/intranetdcaj/filiales/filiales.htm
- http://www.experts-comptables.fr
- http://www.juripole.u-nancy.fr/Mediateur/1995/transactions.htm
- http://www.tributum.be/newsletter/Decembre98.htm
- http://www.gie-sml.fr.
- http://www.sg.cnrs.fr/dcaj/dossthem/structures/persmoral/saprint.htm